

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования  
кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ И.С. Ферова  
подпись  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2016 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

направление 38.03.01 «Экономика»  
профиль 38.03.01.05 «Налоги и налогообложение»

РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИИ  
(НА ПРИМЕРЕ КОМПАНИЙ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА)

Научный  
руководитель \_\_\_\_\_ ст.преподаватель С.А.Козлова  
подпись, дата должность, ученая степень

Выпускник \_\_\_\_\_ Ю.А. Конусова  
подпись, дата

Нормоконтролер \_\_\_\_\_ Л.П. Жигаева  
подпись, дата инициалы, фамилия

Красноярск 2016

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Теоретические аспекты консолидированного налогообложения.....	6
1.1 Консолидированная группа компаний как субъект налогообложения.....	6
1.2 Консолидированное налогообложение как инструмент налогообложения групп компаний.....	14
2 Анализ системы консолидированного налогообложения в России (на примере организаций топливно-энергетического комплекса).....	28
2.1 Анализ налоговой политики государства в отношении консолидированных групп налогоплательщиков.....	28
2.2 Особенности обложения налогом на прибыль консолидированных групп налогоплательщиков.....	36
3 Совершенствование налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России ( на примере компаний нефтяной отрасли).....	41
3.1 Организационный механизм поэтапного распределения финансового результата консолидированной группы налогоплательщиков.....	41
3.2 Концепции экономически обоснованного распределения налоговой базы по налогу на прибыль.....	49
Заключение.....	58
Список использованных источников.....	60
Приложение А-В .....	63-66

## **ВВЕДЕНИЕ**

Российская Федерация на современном этапе активно осуществляет внедрение международных принципов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях повышения инвестиционной активности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в т.ч. зарубежных. Потребность в повышении инвестиционной привлекательности приводит к необходимости внедрения зарубежного опыта управления обязательными платежами и организации налогового планирования в консолидированных группах налогоплательщиков как неотъемлемой части управления финансово-хозяйственной деятельностью группы.

При этом важной задачей налоговой политики Российской Федерации остается формирование такой налоговой системы, которая обеспечила бы сбалансированность бюджетных доходов и расходов, а также финансовую устойчивость.

Вышеуказанные обстоятельства неизбежно влекут за собой объективную потребность в организации налогового планирования таким образом, чтобы обеспечить снижение налоговой нагрузки на экономические субъекты, при этом сохранить объем поступлений для финансирования расходных обязательств бюджета.

В российскую налоговую практику впервые была внедрена концепция консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН).

При этом в ходе функционирования указанной концепции в организациях реального сектора экономики была выявлена ключевая проблема - резкое перераспределение налоговых поступлений между бюджетами субъектов Российской Федерации.

Эта проблема иллюстрирует недостаточную разработку организационного и финансового механизма функционирования консолидированной системы налогообложения.

Целью данной работы является разработка предложений, направленных на совершенствование налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков (на примере компаний топливно-энергетического комплекса).

В соответствии с целью в работе поставлены следующие задачи:

- рассмотрена сущность консолидированной группы налогоплательщиков;
- изучены особенности налогового планирования в консолидированных группах налогоплательщиков, в том числе практика европейских стран;
- дана характеристика налоговой политики государства в отношении КГН;
- проведена оценка влияния появления КГН на бюджетную систему разных уровней;
- проведен анализ проблем налогового планирования КГН;
- предложены мероприятия по совершенствованию налогового планирования в консолидированных группах налогоплательщиков.

Объектом исследования является система налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков, предметом исследования – консолидированные группы налогоплательщиков в топливно-энергетической отрасли.

Для обоснования теоретических положений и выводов выпускной работы использовались методы сопоставления и сравнения, анализ и синтез.

Среди работ, послуживших теоретическими основами исследования, можно выделить труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области теории управления, финансового менеджмента и налогообложения, в частности Александрова А М , Брызгалина А В , Вылковой Е С , Врублевской О В, Горбунова А.Р., Евстигнеева Е Н , Емелина Ю Н , Дуканич Л В , Кашина В А, Козенковой Т А, Леонтьева В Е, Медведева А Н, Мотылева В Е , Романовского М В , Радковской Н. П , Сергеевой Т Ю , Фоминой О А.,

Храбровой И А , Шаталова С Д, Шиткиной И С, Юткиной Т Ф, А, Дж Кейнса, И Коуза, М Портера, Дж Пеппера, Кэмбелла Р Макконнелла, Е Томсетта, Д Джонсона и других.

Информационной базой при выполнении выпускной работы являлись российские нормативные правовые акты в сфере налогообложения групп компаний, официальные разъяснения российских органов власти по вопросам налогообложения КГН, документы международных организаций, в частности Организации экономического сотрудничества и развития, Международного валютного фонда.

В работе использованы материалы Международного бюро налоговой документации (IBFD), Международной налоговой ассоциации (IFA), аналитические и статистические обзоры консалтинговых компаний PricewaterhouseCoopers, KPMG, финансовая отчетность и информация, размещенная на официальных сайтах российских компаний топливно-энергетического комплекса.

Практическая значимость работы заключается в том, что предлагаемые усовершенствования системы налогообложения КГН позволят распространить механизм действия института КГН и предусмотреть варианты использования участниками КГН финансовых результатов, достигнутых как до, так и после консолидации.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

# **1 Теоретические аспекты консолидированного налогообложения**

## **1.1 Консолидированная группа компаний как субъект налогообложения**

Понятие группы компаний фактически введено в российскую правовую практику действующим законодательством о бухгалтерском учете.

Представляется, что при рассмотрении вопросов, связанных с налогообложением групп взаимосвязанных организаций, именуемых в российской литературе холдингами и холдинговыми компаниями, целесообразно использовать тождественные между собой понятия «группа компаний» и «корпоративная группа» в силу следующих факторов:

- наличия понятия группы компаний в нормативно-правовых актах, регламентирующих составление российскими компаниями финансовой отчетности;
- дискуссионности и неоднородности подходов к дефиниции понятий холдинга холдинговой компании, сложившихся в российской научной литературе;
- этимологического происхождения термина «холдинг» и употребления понятия холдинговой компании в зарубежной литературе преимущественно для обозначения одной компании, контролирующей акции других компаний.

С учетом изложенного для целей настоящего исследования использована следующая дефиниция понятий группы компаний и корпоративной группы:

Группа компаний (корпоративная группа) – группа юридических лиц, объединенная едиными экономическими целями и осуществляющая деятельность как единый экономический субъект, участники которой при осуществлении деятельности подчиняются одному из участников группы - материнской компании, которая в силу владения преобладающей долей участия в уставном капитале или иных обстоятельств обладает возможностью управлять и (или) оказывать влияние на принятие решений другими

участниками группы [23].

Как уже было отмечено ранее, понятие корпоративной группы используется во многих сферах правового регулирования, в том числе в сфере налогообложения. При этом в каждой из сфер, как правило, используется свой подход к толкованию определения группы компаний. Наличие специфических целей и предмета регулирования налогового законодательства обуславливает невозможность использования для целей налогообложения определений группы компаний, используемых в других отраслях. Вследствие этого, закономерным является формирование и использование в налоговом законодательстве собственной концепции группы компаний.

В законодательстве многих стран в качестве одного из фундаментальных принципов регулирования деятельности компаний закреплён принцип формальной независимости компаний (*separate entity principle*) или доктрина «корпоративного занавеса» (*corporate veil doctrine*). Суть принципа заключается в том, что каждая компания выступает в правоотношениях и отвечает по своим обязательствам как лицо, являющееся независимым по отношению к своим учредителям [22].

Применительно к налоговому законодательству принцип формальной независимости компании выражается в том, что для целей налогообложения каждая компания – это отдельный субъект налогообложения, который несёт обязательства по уплате налогов независимо от своих учредителей.

Следовательно, каждая компания независимо от того, является ли она частью корпоративной группы или нет, представляет собой самостоятельный субъект налогообложения, и особые отношения между компаниями-участниками одной корпоративной группы не должны учитываться для целей налогообложения.

Однако в налоговой практике существует ряд случаев, при которых строгое следование принципу формальной независимости компаний может оказаться неэффективным или сопряжено с возникновением дополнительных сложностей.

Следствием этого является закрепление в законодательстве исключений, предусматривающих признание для целей налогообложения факта наличия связи между компаниями, являющихся частью одной корпоративной группы. Ярким примером такого исключения, в частности, может являться применение многими странами режима контролируемых иностранных компаний (CFC rules) или положения Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, предусматривающие дифференцированные ставки налогообложения дивидендов в зависимости от размера доли владения акционера.

Помимо принципа формальной независимости компаний при решении вопроса о возможности признания для целей налогообложения особых связей между компаниями внутри корпоративной группы следует отметить другой основополагающий принцип построения налоговой системы – принцип налоговой нейтральности (tax neutrality) [30].

Данный принцип подразумевает, что в эффективной налоговой системе налогообложение не должно влиять на выбор в пользу той или иной формы осуществления экономической деятельности. В контексте налогообложения групп компаний это означает, что при соблюдении принципа нейтральности выбор налогоплательщика в пользу осуществления деятельности в форме корпоративной группы не оказывает влияние на его налоговую нагрузку, так как экономическая деятельность подлежит налогообложению независимо от организационно-правовой формы. Вследствие этого, компания, осуществляющая деятельность через свои подразделения (как одно юридическое лицо), должна иметь такую же налоговую нагрузку, как компания, осуществляющая аналогичную деятельность через свои дочерние компании (как корпоративная группа).

Осуществление деятельности в форме группы компаний, при отсутствии особых условий, приводит к нескольким обстоятельствам более обременительного налогообложения по сравнению с ведением бизнеса через единую компанию. В частности, когда одна из компаний группы несет убытки, а другие являются прибыльными, отсутствие возможности учесть сумму



убытка одной компании за счет прибыли другой приводит к тому, что общая налоговая нагрузка группы может быть значительно выше по сравнению с тем, если бы прибыли и убытки возникали при осуществлении деятельности в рамках единой компании. Подобная ситуация противоречит принципу налоговой нейтральности. В связи с этим для обеспечения нейтральности двух форм ведения бизнеса для групп компаний могут быть предусмотрены специальные правила, позволяющие учитывать для целей налогообложения общий финансовый результат всех компаний, входящих в корпоративную группу.

Таким образом, принцип налоговой нейтральности является рациональной основой для признания феномена группы компаний для целей налогообложения и признания группы как самостоятельного субъекта в налоговых правоотношениях.

Одновременно следует отметить, что принцип налоговой нейтральности может быть принят во внимание только в случае, если налоговая система страны исходит из того, что осуществление деятельности через единую компанию и через группу компаний имеет одинаковые экономические последствия. На практике ведение бизнеса в форме корпоративной группы может давать дополнительные преимущества, как, например, ограничение ответственности и децентрализация принятия управленческих решений на уровне дочерних компаний. Данные обстоятельства могут поставить под сомнение необходимость обеспечения равных налоговых условий для корпоративных групп и для одной цельной компании и стать основанием для того, чтобы не устанавливать особые правила налогообложения для групп компаний.

Учитывая, что в налоговых системах разных стран существуют различные подходы к налогообложению групп компаний в зависимости от применения принципов формальной независимости и налогового нейтралитета, закономерным является отсутствие в международной налоговой практике универсального понятия корпоративной группы.

Применяемые подходы к определению группы компаний различаются как между налоговыми системами разных стран, так и между отдельными сферами регулирования внутри налогового законодательства отдельно взятой страны.

Прежде всего, следует отметить, что понятие группы компаний, используемое для целей налогообложения, как правило, значительно отличается от определения, используемого в гражданском праве. Гражданское право более гибко в раскрытии феномена корпоративной группы, так как в первую очередь основывается на признаке наличия контроля, который может обеспечиваться путем владения определенной долей в капитале компании либо наличием каких-либо особых финансовых или организационных отношений между компаниями. В то время как налоговое законодательство, как правило, устанавливает более жесткие и строгие критерии для признания корпоративной группы.

По результатам проведенного анализа концепций групп компаний, применяемых налоговыми системами разных стран, следует заключить, что налоговое законодательство, как правило, использует комбинацию критериев для определения понятия корпоративной группы. Наличие нескольких критериев обусловлено применением двух подходов – формального, основанного на формальных признаках наличия взаимозависимости между участниками группы и возможности материнской компании контролировать деятельность дочерних структур, и экономического, основанного на качественных признаках наличия особых связей между участниками группы, позволяющих им осуществлять деятельность в качестве единого экономического субъекта.

Учитывая наличие двух указанных подходов, критерии и требования, используемые для определения групп компаний, можно условно разделить на формальные и экономические.

Основным формальным критерием является критерий уровня долевого участия материнской компании в капитале дочерних компаний, который устанавливается в виде порогового значения в процентах. Его выполнение

определяет возможность той или иной дочерней компании стать частью корпоративной группы для целей налогообложения. При этом при определении доли участия может учитываться формальное владение долей в капитале (Швеция, Финляндия), наличие голосующих прав (Германия, Италия) или оба этих признака (Австрия, Португалия). [44].

Требования к минимальному размеру доли участия в каждой стране установлены по-разному и составляют обширный спектр значений. На одном конце данного спектра расположены налоговые системы Австралии и Новой Зеландии, в которых для применения специального налогового режима материнская компания должна полностью владеть своими дочерними компаниями, т.е. иметь стопроцентную долю участия. На другом конце спектра находятся налоговые системы таких стран как Австрия, Италия, Германия, где законодательство позволяет применять особый режим группового налогообложения при уровне участия более 50%.

Помимо общего требования к размеру доли участия законодательство отдельных стран предусматривает дополнительные условия. В частности, налоговым законодательством Нидерландов установлено, что в случае, если дочерняя компания выпустила различные виды акций, то требование к размеру доли участия должно выполняться по каждому виду акций. В Великобритании и Кипре требование к степени владения должно быть выполнено не только в отношении процентной доли участия в капитале и наличия голосующих прав, но и в отношении доли прибыли, распределяемой в пользу материнской компании. [50].

Как было отмечено выше, в дополнение к формальным критериям налоговое законодательство большинства стран устанавливает ряд экономических критериев, основной целью которых является, как правило, исключение из состава участников группы компании, имеющих в силу своего налогового резидентства или каких-либо других факторов специфические особенности ведения учета, исчисления и уплаты налогов.

Одним из наиболее распространенных критериев такого типа является

требование к территориальной принадлежности участников группы компаний, которое определяет, может ли компания-резидент другой страны является членом корпоративной группы.

Данное требование часто по-разному формулируется в зависимости от того, какую роль выполняет компания в группе – является материнской или дочерней компанией.

В подавляющем большинстве стран материнской компанией может выступать только компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством той страны, которой создается группа. Исключением являются Нидерланды, где лица, созданные в соответствии с корпоративным законодательством некоторых зарубежных стран, также могут выступать в качестве материнской компании, при условии, что они похожи по своей природе на компании, которые были учреждены в Нидерландах. Кроме того, в Австрии, Германии и Италии материнская компания может являться иностранным юридическим лицом при условии, что она создана в соответствии с законодательством страны, с которым у Австрии, Германии или Италии заключен договор об избежании двойного налогообложения, и у этого иностранного юридического лица есть постоянное представительство в стране, где она создает корпоративную группу для целей налогообложения.

Как и в отношении материнских компаний, в большинстве стран по общему правилу в группу могут входить дочерние компании, зарегистрированные по законодательству страны, по правилам которой создается группа. В Австрии, Дании и Франции допускается наличие в группе дочерних структур, образованных в соответствии с законодательством другой страны Европейского союза.

В числе экономических условий создания группы компаний, установленных налоговым законодательством различных стран, можно также отметить требования к организационно-правовой форме участников группы, к наличию специального соглашения между участниками группы, закрепляющего состав компаний, входящих в группу, их основные права и

обязанности, к продолжительности отчетного периода у всех участников группы.

Формирование в российской практике концепции группы компаний, признаваемой для целей налогообложения, связано с понятием консолидированной группы налогоплательщиков (далее – консолидированная группа, КГН).

Согласно нормам Раздела 3.1 НК РФ консолидированная группа налогоплательщиков представляет собой добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. [1].

Данное определение имеет несколько ключевых моментов:

- возможность самостоятельного принятия налогоплательщиками решения о создании КГН;
- обязательное наличие договора о создании КГН, регламентирующего распределение обязанностей и порядок взаимодействия между ее участниками;
- отсутствие необходимости создания нового организационно-правового образования или изменения организационно-правовой формы участников при формировании КГН;
- признание создаваемой группы для целей исчисления и уплаты только налога на прибыль.

Законодательством предусмотрено значительное число требований и условий для создания КГН, которые условно можно разделить на требования к составу участников и требования ко всей группе в целом. Групповые критерии предусматривают выполнение требований по совокупным для всех участников объемам по выручке, активам и сумме уплаченных федеральных налогов за год. Требования к участникам предусматривают как формальные критерии (в частности, по уровню доли участия материнской компании), так и экономические критерии (в частности, резидентство участников, вид

деятельности, размер чистых активов). Более подробно условия создания КГН рассмотрены в ходе сравнительного анализа российской и зарубежных моделей налоговой консолидации по налогу на прибыль.

С учетом результатов проведенного анализа следует заключить, что для определения понятия группы компаний налоговым законодательством большинства стран, как правило, используется комбинация различных критериев, основанных на правовом и экономическом подходах к толкованию понятия группы компаний. При этом состав и значения данных критериев достаточно неоднороден и может значительно отличаться между странами в зависимости от того, насколько налоговая система стремится ограничить применение специальных правил налогообложения, предусмотренных для групп компаний.

## **1.2 Консолидированное налогообложение как один из основных подходов к налогообложению групп компаний**

Как уже было отмечено ранее, одной из главных предпосылок для признания феномена группы компаний для целей налогообложения и признания группы как самостоятельного субъекта в рамках налоговых отношений является принцип налоговой нейтральности. Однако принцип нейтральности может быть не единственным фактором, обуславливающим наличие в налоговой системе той или иной страны особых правил налогообложения групп компаний.

Различные подходы в применении принципа налоговой нейтральности, особенности национальной политики в области налогообложения и ряд других факторов, которые могут повлиять на специфику налогообложения групп компаний, обуславливает наличие в каждой стране уникальных налоговых режимов для групп компаний, в той или иной степени отличающихся друг от друга.

В исследованиях, посвященных вопросу внедрения в российскую

налоговую систему концепции налоговой консолидации, ряд авторов предлагает достаточно широкую классификацию подходов к налогообложению групп компаний. Данная классификация предусматривает три основных типа взаимодействия групп организаций и налоговой системы в зависимости от наличия особенностей налогообложения, предусмотренных для групп компаний:

- 1 тип (режим раздельного налогообложения): отсутствие специальных правил, учитываемых наличие взаимосвязи между участниками группы компаний; все участники группы рассматриваются как независимые налогоплательщики.

- 2 тип (режим налогообложения с учетом взаимозависимости налогоплательщиков): наличие специальных правил, учитывающих взаимосвязь между участниками одной группы компаний.

- 3 тип: консолидированная система налогообложения.

Механизмы, построенные на объединении финансовых результатов участников группы компаний с одновременным признанием всей группы в качестве единого налогоплательщика и исключением из налогообложения внутригрупповых операций.

Механизмы, построенные на объединении финансовых результатов участников группы компаний без признания всей группы в качестве единого налогоплательщика и раздельным определением налоговой базы каждым участником.

Следует отметить, что все вышеприведенные типологии режимов группового налогообложения как зарубежных, так и российских авторов основаны на исследовании правил налогообложения корпоративным налогом на прибыль, тогда как в мировой практике на протяжении многих лет существуют специальные режимы налогообложения групп компаний, применяемые для целей исчисления налога на добавленную стоимость.

Можно выделить три основные точки зрения относительно раскрытия понятия «налоговая консолидация». [41].

Первая точка зрения предполагает наиболее широкое толкование понятия «налоговая консолидация». Она заключается в том, что термин «консолидация» может быть применен к любому специальному режиму или совокупности особых закрепленных законодательством правил для групп компаний, которые позволяют компаниям определять сумму налога с учетом финансового результата (наличия прибыли или убытка) других компаний, являющихся участником той же группы компаний. При этом консолидация финансового результата может быть проведена как на уровне отдельных участников группы, что характерно для системы групповых вкладов и системы групповых скидок, где отдельные участники группы могут «передавать» друг другу часть своей прибыли или убытка, так и на уровне всех участников группы, что характерно для режимов полной и частичной консолидации, в которых финансовый результат определяется на уровне группы компаний путем расчета общей налоговой базы. Кроме того, возможность осуществления консолидации не зависит от налогообложения внутригрупповых операций.

Вторая точка зрения основана на том, что ключевым признаком для раскрытия понятия «налоговая консолидация» является определение общей налоговой базы для группы компаний путем объединения финансовых результатов всех ее участников.

Расчет консолидированной налоговой базы, как правило, осуществляет материнская компания. При этом налогообложение внутригрупповых операций не имеет критического значения для раскрытия понятия консолидации, в связи с чем налоговая консолидация может быть двух видов – частичная, при которой операции внутри группы подлежат налогообложению, и полная, при которой внутригрупповые транзакции освобождены от налогообложения.

Наконец, согласно третьей точке зрения в контексте налогообложения групп компаний следует различать понятия «консолидации» и «пулинга» (pooling). [21]. «Пулинг» является более широким понятием и используется для обозначения режима налогообложения групп компаний, при котором предусмотрено объединение налоговых баз всех участников группы с целью



определения общей налоговой базы группы. При этом термин «налоговая консолидация» применяется для обозначения такого режима группового налогообложения, которым предусматривается расчет общей налоговой базы группы компаний путем объединения налоговых баз всех участников группы и исключения внутригрупповых операций. Иными словами, налоговая консолидация является разновидностью пулинга. И таким образом ключевыми характеристиками налоговой консолидации является объединение налоговых баз всех участников (общий признак, характерный для пулинга) и исключение внутригрупповых операций при расчете общей налоговой базы группы (признак, характерный только для налоговой консолидации).

Следует отметить, что в качестве одного из аргументов в пользу третьей точки зрения приводятся правила подготовки консолидированной финансовой отчетности. Так в одном из документов рабочей группы по СССТВ вместе с понятием «налоговая консолидация» раскрывается общее понятие «консолидация», под которым понимают «процесс агрегирования отдельных финансовых отчетов всех членов корпоративной группы с исключением из них эффекта, связанного с осуществлением внутригрупповых операций». Таким образом, раскрытие понятия консолидации, используемого в сфере бухгалтерского учета, с учетом признака элиминирования внутригрупповых операций является аргументом в пользу включения данного признака и в понятие налоговой консолидации.

В научных работах российских авторов, затрагивающих тему формирования и развития в России специальных правил налогообложения групп компаний, более широкое распространение получило понятие «консолидированное налогообложение», чем термин «налоговая консолидация», употребляемое в зарубежной литературе. При этом российские авторы по-разному подходят к определению значения понятия консолидированного налогообложения. [28].

Обобщая результаты анализа существующих в российской научной литературе подходов к определению понятия консолидированного

налогообложения, следует отметить, что большинство авторов в качестве одного из главных признаков данной категории отмечают признание группы компаний в качестве единого налогоплательщика. При этом в полной мере не исследованы вопросы, являющиеся дискуссионными в зарубежной научной литературе: вопрос необходимости разграничения понятий консолидированного налогообложения, налоговой консолидации и пулинга, вопрос отнесения к режимам налоговой консолидации концепций передачи финансовых результатов (групповых скидок и групповых вкладов).

Представляется, что вопрос дефиниции понятий консолидированного налогообложения и налоговой консолидации является особенно важным с точки зрения правильного понимания мирового опыта, определения потенциальных направлений совершенствования налогообложения российских групп компаний, эффективного внедрения и адаптации подходов, применяемых в зарубежной практике.

Для определения подхода к толкованию понятий «налоговая консолидация» и «консолидированное налогообложение» необходимо проанализировать значение и этимологию слова «консолидация» и применение его в близких к налогообложению сферах правового регулирования.

Наиболее близким к налоговой консолидации по смыслу и по сфере применения является понятие, употребляемое в сфере бухгалтерского учета. Под консолидацией в контексте подготовки финансовой отчетности понимают включение данных отчетности одной или нескольких дочерних компаний в отчетность материнской компании или процесс объединения и корректировки финансовой отчетности материнской и ее дочерних компаний для получения сводной общегрупповой (консолидированной) отчетности.

Таким образом, консолидация представляет собой процесс объединения отдельных объектов, которое производится с целью получения либо одного единого объекта, либо сходного объекта с лучшими показателями или характеристиками. Из данного определения следует, что понятие консолидации связано с двумя признаками: первый – это наличие процесса объединения,

укрупнения, агрегирования, второй – получение в результате осуществляемых действий какого-либо целого, единого объекта.

Применяя данный подход в контексте налогообложения групп компаний, понятия налоговой консолидации и консолидированного налогообложения могут быть определены следующим образом: налоговая консолидация (консолидированное налогообложение) – особый порядок налогообложения групп компаний, предусматривающий объединение налоговых баз и (или) сумм налога участников группы компаний, осуществляемое с целью определения общей налоговой базы группы и (или) общей суммы налога, подлежащей уплате. [3].

Указанное определение может быть использовано при анализе порядка обложения групп компаний как налогом на прибыль, так и НДС. При этом для режимов налоговой консолидации по налогу на прибыль характерно агрегирование налоговой базы по группе.

Исходя из содержания предложенного определения режимы группового налогообложения, предусматривающие возможность участников группы компаний передавать часть прибыли или убытка другому участнику (система групповых вкладов или система групповых скидок), не могут быть отнесены к режимам налоговой консолидации, так как в рамках данных режимов происходит полная или частичная передача финансового результата между отдельными участниками группы, что не влечет за собой определение общего финансового результата (общей налоговой базы) в целом по группе.

При этом порядок налогообложения внутригрупповых операций не может рассматриваться в качестве критерия при отнесении режимов группового налогообложения к категории налоговой консолидации, так как исходя из общего значения этого термина его ключевыми признаками являются наличие процесса объединения отдельных налоговых баз участников группы и получение общей налоговой базы в целом по группе, тогда как порядок внутригруппового налогообложения не может повлиять на наличие или отсутствие указанных признаков.

Тем не менее, особенности налогообложения транзакций между компаниями внутри группы могут рассматриваться в качестве дополнительного критерия для определения различных видов режимов налоговой консолидации, в частности, для выделения полной частичной консолидации.

С учетом результатов проведенного анализа режимов налогообложения групп компаний корпоративным налогом на прибыль и обобщенная типология подходов к налогообложению групп компаний, используемых налоговыми системами разных стран, может быть представлена в виде двухуровневой классификации, в рамках которой в зависимости от способа расчета налоговой базы могут быть выделены три основных подхода.

Автономный учет не предусматривает специального режима или особых условий налогообложения для групп компаний, что обусловлено тем, что группа компаний как феномен не признается для целей налогообложения. Данный подход основывается на принципе формальной независимости компаний, согласно которому каждая компания независимо от того, является ли она участником корпоративной группы или нет, в рамках налоговых отношений признается самостоятельным субъектом.

На практике применение автономного подхода характеризуется следующими признаками:

- участники группы компаний формально не имеют возможности объединять прибыли и убытки с другими участниками группы;
- каждая компания из группы самостоятельно определяет сумму налога исходя из своей налоговой базы;
- операции между участниками одной группы компаний подлежат налогообложению в общем порядке;
- каждая компания, входящая в группу, признается самостоятельным налогоплательщиком и самостоятельно исполняет обязанности по представлению налоговой отчетности и уплате налога.

В настоящее время автономный подход при обложении групп компаний налогом на прибыль используется налоговыми системами таких стран, как

Греция, Болгария, Эстония, Венгрия, Литва, Румыния, Словакия – из стран Европейского союза, а также Бразилия, Индия, Китай, Южная Африка – из стран остального мира. [30].

Передача финансового результата предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого участники одной группы компании при расчете своей налоговой базы по налогу на прибыль могут учитывать полностью или частично финансовый результат (прибыль или убыток) другого участника из этой группы.

Для данной концепции характерно небольшое отклонение от принципа формальной независимости компаний, которое выражается в том, что каждый участник группы признается самостоятельным субъектом для целей налогообложения, однако при этом в рамках налогообложения учитывается наличие особых отношений между компаниями из одной группы, что позволяет одним участникам учитывать при налогообложении финансовые результаты других участников.

Передача финансового результата характеризуется следующими практическими признаками:

- участники группы компаний имеют возможность объединять прибыли и убытки с другими участниками группы путем передачи части прибыли или убытка;
- каждая компания из группы самостоятельно определяет сумму налога исходя из своей налоговой базы;
- операции между участниками одной группы компаний подлежат налогообложению в общем порядке;
- каждая компания, входящая в группу, признается самостоятельным налогоплательщиком и самостоятельно исполняет обязанности по представлению налоговой отчетности и уплате налога.

Передача финансового результата применяется в двух формах – в форме передачи налоговой прибыли и передачи налогового убытка.

Передача налоговой прибыли предусматривает возможность участников

группы компаний передавать часть своей прибыли другим участникам, имеющих убыток, в виде специального вклада (contribution). При этом сумма переданного вклада вычитается из налоговой базы у передающей стороны и прибавляется к налоговой базе принимающей.

Данный режим применяется в Финляндии, Швеции, Норвегии.

Передача налогового убытка предусматривает возможность убыточных участников группы компаний передавать сумму своего убытка другим участникам, имеющих прибыль, которую последние могут учесть при расчете своей налоговой базы. Данный режим применяется в Великобритании, Сингапуре, Ирландии, Кипре. [35].

Налоговая консолидация предусматривает наличие особого режима налогообложения для групп компаний, в рамках которого путем объединения отдельных налоговых баз и (или) сумм налога всех участников группы определяется общая налоговая база группы и (или) общая сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Данный подход применяется при обложении групп компаний налогом на прибыль.

Налоговая консолидация предполагает максимальное отклонение либо полное отступление от принципа формальной независимости компаний, что выражается в том, что участники корпоративной группы, несмотря на наличие формального статуса самостоятельного юридического лица, для целей налогообложения могут рассматриваться как подразделения материнской компании, при этом вся группа признается в качестве единого субъекта налогообложения.

Для концепции налоговой консолидации характерны следующие признаки:

- участники группы компаний имеют возможность объединять прибыли и убытки с другими участниками группы путем передачи своих налоговых баз (сумм налога) материнской компании;

- материнская компания, как правило, определяет сумму налога, приходящуюся на всех участников, исходя из общей налоговой базы группы

либо исходя из сумм налога, исчисленных каждым участником;

- операции между участниками одной группы компаний могут подлежать или не подлежать налогообложению в зависимости от особенностей применяемого режима;

- материнская компания, как правило, исполняет обязанности по представлению налоговой отчетности и уплате налога от имени всей группы.

Налоговая консолидация может применяться в трех различных формах. При консолидации налоговой базы (или частичной консолидации по налогу на прибыль) каждым участником самостоятельно определяется индивидуальная налоговая база, которая впоследствии объединяется с результатами других участников, формируя таким образом единую групповую налоговую базу. При этом операции между участниками группы, как правило, исключаются из расчета консолидированной налоговой базы на уровне материнской компании либо не исключаются вовсе и подлежат налогообложению в общем порядке. Данный подход характерен для режимов налогообложения корпоративным налогом на прибыль и применяется во Франции, Испании, Италии, Дании, Польши, Португалии, Словении – из стран Европы, США, Мексики, Новой Зеландии – из стран остального мира. Также к данному виду можно отнести режим *Organschaft*, применяемый в Германии и Австрии. [35].

При консолидации суммы налога (или частичной консолидации по НДС) каждый участник группы исчисляет в общем порядке налоговую базу и сумму налога. При этом на уровне группы компаний определяется не общая налоговая база, а сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Данный подход применяется в Италии, Испании, Франции при обложении групп компаний налогом на добавленную стоимость.

Полная налоговая консолидация предполагает закрепление налоговой правосубъектности на групповом уровне, что фактически позволяет рассматривать участников группы в качестве обособленных подразделений материнской компании.

Активы и обязательства участников группы рассматриваются для целей

налогообложения в качестве активов и обязательств материнской компании, в связи с чем консолидированная налоговая база (сумма налога) рассчитывается на групповом уровне без промежуточного определения индивидуальных баз участников, а внутригрупповые операции в полной мере освобождены от налогообложения.

В предложенной классификации выделены основные подходы к налогообложению групп компаний в зависимости от применяемого способа расчета налоговой базы (суммы налога) группой компаний. Вместе с тем в контексте налогообложения групп компаний следует отметить также наличие в мировой практике различных подходов и принципов к распределению налоговой базы по налогу на прибыль групп компаний между различными государствами или территориями внутри одного государства. Распределение налоговой базы, как правило, необходимо в случае осуществления группой деятельности в разных юрисдикциях либо осуществлении деятельности на территории государства, в котором корпоративный налог на прибыль подлежит зачислению в бюджеты разных регионов или муниципальных образований.

На текущий момент в мировой практике существует два основных подхода к распределению налоговой базы - использование принципа «вытянутой руки» и формульное распределение.

Наиболее распространенным в зарубежной практике является использование принципа «вытянутой руки» (arm's length principle, далее - ALP). Его дефиниция и особенности практического применения раскрыты в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций (далее – Руководство ОЭСР). Одной из главных целей его применения является создания обоснованного распределения налоговой базы транснациональных компаний между территориями, на которых данная компания осуществляет свою деятельность, для того, чтобы «каждая страна получала справедливую долю налоговых поступлений». [42].

Общий смысл ALP заключается в том, что результаты сделок между



ассоциированными компаниями для целей налогообложения должны быть признаны исходя из условий, которые имели бы место в сделках между независимыми компаниями с учетом выполняемых сторонами функций, используемых активов и принимаемых рисков. Таким образом, в результате применения ALP налоговая база группы компаний распределяется в пользу той юрисдикции, на территории которой осуществляет деятельность сторона сделки, осуществляющая больше функций, использующая больше активов и принимающая больше рисков.

Применение ALP в качестве способа распределения налогооблагаемой базы группы, как правило, характерно для тех режимов налогообложения групп компаний, в основе которых лежат подходы, не предусматривающие определение совокупной налоговой базы в целом по группе, т.е. режимов, основанных на автономном расчете налоговой базы и передаче финансового результата.

Альтернативой ALP является концепция формульного распределения налоговой базы (formulary apportionment, далее - FA). Данная концепция предусматривает пропорциональное распределение налоговой базы транснациональной группы компаний между ее участниками, находящимися в разных юрисдикциях, на консолидированной основе на основе заранее установленной формулы, которая, как правило, включает в себя такие показатели, как активы, затраты на оплату труда, выручка и др. Для целей распределения налоговой базы группы компаний использование FA возможно только в случае расчета совокупной налоговой базы в целом по группе, т.е. для режимов налогообложения групп, основанных на налоговой консолидации.

Отнесение действующей в России системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков к той или иной концепции налогообложения групп компаний должно осуществляться с учетом установленного законодательством порядка определения налоговой базы группы и других особенностей ее налогообложения.

Нормами Главы 25 Налогового кодекса предусмотрены особые правила

расчета налоговой базы для участников консолидированной группы. Статьей 278.1 предусмотрено, что налоговая база КГН, называемая консолидированной налоговой базой, определяется на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников группы. Расчет консолидированной налоговой базы осуществляется одним из участников, называемым ответственным участником, на основании данных налогового учета, полученных им от других участников группы. Специальных правил по элиминированию результатов внутригрупповых операций законодательством не предусмотрено.

Помимо обязанности по расчету общей налоговой базы за ответственным участником группы (материнской компанией) закреплены функции по уплате суммы налога, составлению и представлению в налоговые органы групповой налоговой декларации. При этом остальные участники представляют декларацию и осуществляют уплату налога только в части налоговой базы, облагаемой не по основной ставке, установленной пунктом 1 статьи 284 НК РФ.

Таким образом, учитывая установленный порядок налогообложения консолидированных групп, предусматривающий расчет налога исходя из совокупного финансового результата при самостоятельным определением каждым участником своих доходов и расходов с их последующим объединением на уровне материнской компании, российский режим группового налогообложения, основанный на создании консолидированной группы налогоплательщиков, следует отнести к группе режимов налоговой консолидации.

## **2 Анализ системы консолидированного налогообложения России (на примере организаций топливно-энергетического комплекса)**

### **2.1 Анализ налоговой политики государства в отношении консолидированных групп**

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 определяются Министерством Финансов с целью составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период. [9].

В течение очередного трехлетнего периода приоритетом Правительства Российской Федерации останется недопущение какого-либо увеличения налоговой нагрузки на экономику. Такого рода предложения не будут вноситься Правительством Российской Федерации в Государственную Думу, а также не будут поддерживаться в тех случаях, когда они будут поступать от других субъектов права законодательной инициативы. Фактический мораторий на увеличение налоговой нагрузки в текущем 2016 году, а также в ближайшие три года должен обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для инвесторов. Одновременно Правительство Российской Федерации планирует дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведения антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового администрирования.

При этом налоговая политика Российской Федерации должна отвечать современным глобальным вызовам, среди которых, прежде всего, санкции, введенные против России, и низкие цены на нефть.

Одним из важных решений в области налоговой политики, принятых в последние годы, являлось появление в законодательстве о налогах и сборах возможности создавать консолидированные группы налогоплательщиков (далее - КГН). Для крупных холдингов КГН – это не только способ определить налоговые обязательства по налогу на прибыль в целом по группе компаний и

справедливо распределить соответствующие доходы между региональными бюджетами, но и избежать обременительных процедур оформления документов и возможных проверок, связанных с контролем за трансфертным ценообразованием внутри страны.

Естественно, что в первую очередь, создание консолидированных групп затрагивает интересы тех субъектов Федерации, бюджеты которых получали доходы от налога на прибыль, не соответствующие объективным показателям экономической активности на территории таких субъектов – численности работающих и стоимости основных фондов. По мере появления консолидированных групп (прежде всего, в нефтегазовом и металлургическом секторах экономики) указанная проблема резкого перераспределения доходов обострилась, при этом на нее наложились общее снижение прибыли в экономике, что руководители регионов увязывали с созданием консолидированных групп, а также сложности с прогнозированием налоговых доходов бюджетов отдельных регионов (поскольку в КГН объем прибыли зависит от деятельности всех предприятий группы, а не ее составных частей).

В результате, в 2014 году были внесены изменения в законодательство о налогах и сборах, направленные на приостановление процесса создания новых и расширения действующих КГН в 2015 году. [4]. При принятии этого решения предполагалось, что на протяжении 2015 года будет проведен анализ их деятельности и влияния на доходы бюджетов, а также сформулирована дальнейшая стратегия по отношению к таким группам.

Анализ основных итогов функционирования консолидированных групп, основанный на данных ФНС России по результатам 2015 года, в условиях создания КГН и без учета объединения организаций в КГН, показал, что функционирование КГН в 2015 году привело к следующим изменениям:

- росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 61,9 млрд. руб. в 62 % субъектов Российской Федерации (53 региона).
- снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 127,0 млрд. руб. в 38 % субъектов Российской Федерации (32 региона).

Анализ результатов демонстрирует насколько изменились бы доходы региональных бюджетов, если бы каждый конкретный участник не входил в КГН.

Таблица 2.1 - Изменение поступлений налога на прибыль организаций по итогам 2015 года в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации

Диапазон уд.веса изменений, в %	Увеличение		Снижение	
	Количество субъектов РФ	Сумма поступлений, млрд. руб.	Количество субъектов РФ	Сумма поступлений, млрд. руб.
Всего	53	61,9	32	-127,0
в том числе:				
от 0 до 1	11	0,3	9	- 0,4
от 1 до 3	12	2,7	6	- 2,4
от 3 до 10	17	7,9	8	- 55,9
от 10 до 30	6	10,2	8	- 63,5
от 30 и выше	7	40,8	1	- 4,8

Анализ степени влияния создания КГН на поступление налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации, приведен в Таблицах 2.1 и 2.2.

В указанных таблицах субъекты Российской Федерации сгруппированы исходя из удельного веса изменений поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации. Так, в 2015 году в 17-ти субъектах РФ (32 % от количества субъектов РФ, в которых увеличились поступления налога на прибыль в связи с созданием КГН) поступления налога на прибыль организаций увеличились от 3% до 10 %, в 9-ти субъектах РФ (9 % от количества субъектов РФ, в которых снизились поступления налога на

прибыль в связи с созданием КГН) поступления налога на прибыль организаций снизились от 0 % до 1 %.

Таблица 2.2- Динамика изменений поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации в 2013-2015 годах

Диапазон удельного веса изменени й, в %	Увеличение							
	Количество субъектов РФ, ед.				Сумма поступлений, млрд. руб.			
	2013	2014	2015	Темп роста, %	2013	2014	2015	Темп роста, %
Всего	65	63	53	81,54	52,6	47,4	61,9	117,68
в том числе:								
от 0 до 1	16	14	11	68,75	0,77	0,7	0,3	38,96
от 1 до 3	22	10	12	54,55	8,5	3,2	2,7	31,76
от 3 до 10	17	19	17	100,0	13,8	12,2	7,9	57,25
от 10 до 30	7	15	6	85,71	23,6	22,2	10,2	43,22
от 30 и выше	3	5	7	233,33	6,0	9,1	40,8	680,0
Снижение								
Всего	18	20	32	177,78	- 60,8	- 63,8	-127,0	208,88
в том числе:								
от 0 до 1	1	1	9	900,0	- 0,13	- 0,06	-0,4	307,69
от 1 до 3	5	6	6	120,0	- 0,67	- 4,8	-2,4	358,21
от 3 до 10	3	8	8	266,67	- 45,0	- 44,2	-55,9	124,22
от 10 до 30	7	4	8	114,29	- 14,2	- 12,8	-63,5	447,18
от 30 и выше	2	1	1	50,0	- 0,8	- 1,9	-4,8	600,0

Необходимо отметить, что поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 65,1 млрд. руб., что привело к снижению поступлений по налогу на прибыль организаций, зачисляемых в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации на 3,31%, а общие доходы субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 0,64%.

Снижение абсолютного объема исчисленного налога по предприятиям группы в результате их объединения в КГН происходит не только из-за того, что убыточные в отсутствие КГН организации получают возможность "предоставить" свои расходы в уменьшение доходов, получаемых другими участниками группы. Подобные эффекты возникают и из-за того, что налоговая база зачастую перераспределяется в субъекты Федерации, где установлены пониженные ставки налога на прибыль.

Одновременно поступления по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации по данным Казначейства России за 2015 год по сравнению с аналогичным периодом 2013 года увеличились на 244,3 млрд. рублей.

В 2017-2018гг. налоговая политика государства в отношении КГН будет развиваться в направлении развития, определения обязанностей внутри группы и справедливого распределения налогов между бюджетами разных уровней. [10].

В рамках обеспечения стабильности налоговых условий для ведения бизнеса до 2018 года МинФин считает целесообразным рассмотреть вопрос о продлении на период до 1 января 2019 года действующее в 2015 году ограничение на вступление в силу зарегистрированных налоговыми органами договоров о создании КГН.

Одновременно, с учетом итогов уплаты налога на прибыль организаций по консолидированным группам в 2015 году в период действия указанного ограничения МинФин предлагает сформулировать набор мер по реформированию КГН. Цель нововведений - чтобы этот механизм не только способствовал справедливому распределению доходов от налога на прибыль организаций между региональными бюджетами, но и не создавал неопределенности при планировании бюджетов субъектов Российской Федерации, а также возможности для управления своими налоговыми обязательствами для крупных холдингов. Речь идет о доработке действующего механизма по следующим направлениям:

- особенности формирования КГН, в частности, в отношении состава участников;
- перечень условий для создания КГН, которые должны выполняться в течение всего периода действия группы, а также условий, которые должны соблюдаться только при создании КГН;
- порядок внесения изменений в договор о создании КГН в случае реорганизации ее участников;
- механизм смены ответственного участника КГН, порядка передачи полномочий от прежнего ответственного участника КГН к новому ответственному участнику, в частности, по вопросам представления налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций и их уточнений, уплаты налога (авансовых платежей) и взыскания задолженности по налогу на прибыль организаций, проведения контрольных мероприятий и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- порядок распределения налога на прибыль организаций для уплаты в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту нахождения участников КГН и их подразделений;
- процедура перерасчета налоговых обязательств, возникших до момента создания КГН;
- порядок зачета ответственным участником КГН налога, уплаченного участниками группы за пределами Российской Федерации;
- применение участниками КГН ставки налога, установленной законами субъектов Российской Федерации для отдельных категорий налогоплательщиков с одновременным анализом изменения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, что позволит учесть влияние пониженных ставок налога на прибыль организаций, установленных субъектами Российской Федерации, на изменение поступлений налога в целом по консолидированной группе по сравнению с индивидуальной уплатой налога;

В ближайшее время следует ожидать следующих нововведений в налоговом законодательстве касательно КГН:



1) Обеспечить доступ должностных лиц финансовых органов субъектов Российской Федерации к некоторым сведениям о налогоплательщиках, входящих в состав КГН, которые в настоящее время составляют налоговую тайну. [18].

Это позволит учитывать фактические и прогнозные данные о перераспределении налоговой базы при формировании бюджетов субъектов Российской Федерации. Важно подчеркнуть, что речь не идет о доступе к регистрам налогового учета участников КГН и участии органов власти субъектов Российской Федерации в налоговом контроле за деятельностью налогоплательщиков, входящих в группы – предлагается закрепить ограниченный перечень показателей (например, данные налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций участников группы, включая показатели доходов и расходов по отдельным участникам), на основании которых осуществляется бюджетное планирование.

2) Ввести ограничения на частоту внесения изменений в состав участников КГН. Например установить, что группа должна создаваться на срок не менее 5 лет, вновь включаемые в группу участники не могут быть исключены из нее ранее, чем через 5 лет после включения, а исключенные участники – не могут быть включены обратно в состав группы ранее, чем через 5 лет после исключения. Одновременно необходимо предусмотреть механизмы, предотвращающие обход предлагаемых ограничений через процедуры реорганизации организаций (присоединение, выделение, ликвидация и т.д.).

3) Внести изменения в правила налогового контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам, направленные на их смягчение в тех случаях, когда применение трансфертных цен не приводит к серьезному перераспределению налоговой базы между регионами (более подробно рассмотрены в соответствующем разделе Основных направлений). Это позволит несколько нивелировать эффект от продления ограничения на создание новых групп (в случае его принятия).

## **2.2 Особенности обложения налогом на прибыль консолидированных групп налогоплательщиков**

Основной целью создания КГН является минимизация сумм налога на прибыль организаций. Данный эффект становится возможным вследствие механизма налогообложения данным видом налога прибыли всей группы в целом, а не каждого участника в отдельности [4].

Исходя из установленных законодательством особенностей налогообложения и налогового контроля деятельности КГН, следует выделить несколько основных преимуществ, возникающих у компаний при формировании консолидированной группы.

- отнесение сделок между участниками КГН к категории сделок, не признаваемых контролируруемыми с точки зрения применения правил контроля трансфертного ценообразования (ТЦО);
- уменьшение консолидированной налоговой базы на сумму убытков, получаемых компаниями в период участия в консолидированной группе;
- возможность применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль.

Несмотря на указанные выше преимущества, создание КГН может привести к ряду негативных последствий для компаний, являющихся участниками группы [5]:

- невозможность зачета убытков участников группы, возникших до их вступления в консолидированную группу;
- невозможность привлечения к ответственности участников группы при неисполнении обязанности по уплате налога или представления налоговой декларации;
- ограничения по формированию резервов в части операций между участниками консолидированной группы при ее создании;
- увеличенный срок проведения выездной налоговой проверки.

Считается, что введение налоговой консолидации приводит к улучшению финансового положения регионов в местах присутствия компаний – участников КГН и справедливости в распределении налоговых доходов между субъектами Федерации [6]. С позиции государства это должно улучшить собираемость налогов и упростить налоговое администрирование налогоплательщиков консолидированной группы за счет сокращения количества плательщиков и контролируемых сделок между ними.

Одним из негативных последствий для государства является снижение поступлений по налогу на прибыль в бюджетную систему РФ.

Таблица 2.3 - Поступление налога на прибыль в бюджеты Российской Федерации от организаций, объединенных в КГН [7] млрд.руб.

	2014 г.			2015 г.			Сумма отклонений
	без КГН	с КГН	Отклонение	без КГН	с КГН	Отклонение	
Консолидированный бюджет Российской Федерации	493,1	484,3	-8,8	461,7	443,4	-18,3	-27,1
Федеральный бюджет	47,9	47,4	-0,5	63,8	61,9	-1,9	-2,4
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	445,2	436,9	-8,3	397,9	381,5	-16,4	-24,7

Данные таблицы показывают, что наибольшее влияние налог на прибыль организаций оказывает на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации. Потери бюджетов субъектов Российской Федерации от создания КГН составили в 2014 году 8,3 млрд. руб., в 2015 году – 16,4 млрд. руб. Сумма налога на прибыль, поступающая в бюджет субъектов уменьшилась в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 24,7 млрд. руб.

Кроме того, перераспределение налоговых поступлений между бюджетами регионов приведет к нездоровой конкуренции между субъектами РФ за ресурсы в форме налоговых поступлений.

Таблица 2.4 - Сопоставление сумм начислений налога на прибыль по консолидированным группам налогоплательщиков по федеральным округам РФ в 2014 и 2015 гг.

Федеральный округ	2014 г.		2015 г.		Темпы прироста, %	
	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль, тыс.руб.	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль, тыс.руб.	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль
Центральный	546	114 795 061	646	82 672 140	18,3	-27,9
Северо-Западный	403	52 337 445	416	63 190 052	3,2	20,7
Северо-Кавказский	70	5 607 474	66	3 544 687	-5,7	-36,7
Южный	203	22 727 069	216	20 771 412	6,4	-8,6
Приволжский	413	53 632 204	430	46 703 070	4,1	-12,9
Уральский	237	90 562 509	268	140 933 840	13	55,6
Сибирский	239	37 336 028	238	32 491 064	-0,4	-12,9
Дальневосточный	140	20 240 656	126	24 872 808	-10	22,8
Крымский	0	0	2	19 564		0

По данным таблицы 2.4, можно сказать, что численность участников КГН растет практически по всем федеральным округам. Наибольший темп роста в 2015 году по сравнению с 2014 годом, наблюдается по Центральному и Уральскому округам 18,3 % и 13 % соответственно. Отрицательная динамика зафиксирована в Дальневосточном округе – 10 % по сравнению с предыдущим годом, и в Северо-Кавказском округе – 5,7 %, что привело к снижению налога на прибыль практически на 37 %, по сравнению с 2014 годом. Однако количество участников не всегда влияет на сумму начисленного налога на прибыль. Например, по представленным данным видно, что в Центральном округе количество организаций выросло, а вот налоговые поступления упали на

27,9 %. Поскольку большинство участников КГН – предприятия, относящиеся к нефтегазовому сектору экономики, следовательно, поступления от их деятельности могут уменьшаться в связи с внешнеполитическими разногласиями России и зарубежных стран.

Анализ динамики начисленного налога на прибыль за 2014–2015 гг. По областям СФО представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Сопоставление сумм начислений налога на прибыль в субъектах Сибирского федерального округа по консолидированным группам налогоплательщиков в 2014–2015 гг.

Федеральный округ	2014 г.		2015 г.		Темпы прироста, %	
	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль, тыс.руб.	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль, тыс.руб.	Кол-во участников, ед.	Сумма начислений налога на прибыль
Центральный	546	114 795 061	646	82 672 140	18,3	-27,9
Северо-Западный	403	52 337 445	416	63 190 052	3,2	20,7
Северо-Кавказский	70	5 607 474	66	3 544 687	-5,7	-36,7
Южный	203	22 727 069	216	20 771 412	6,4	-8,6
Приволжский	413	53 632 204	430	46 703 070	4,1	-12,9
Уральский	237	90 562 509	268	140 933 840	13	55,6
Сибирский	239	37 336 028	238	32 491 064	-0,4	-12,9
Дальневосточный	140	20 240 656	126	24 872 808	-10	22,8
Крымский	0	0	2	19 564		0

За период с 2014 по 2015 год сумма начислений налога на прибыль в СФО уменьшилась на 32 122 921 тыс. руб. Однако большинство субъектов столкнулись с проблемой распределения налоговых поступлений между бюджетами. По данным таблицы 2.5, можно сказать, что снижение поступлений наблюдается во всех субъектах СФО. Причинами данного падения могут быть такие факторы, как: сокращение численности работников предприятий, в связи с неустойчивой ситуацией в сфере экономики, нестабильность рубля по отношению к другим валютам, санкции против

России, рост цен на закупку сырья и материалов, замедление темпов роста экономики, индексация налоговых ставок, перерасчет налога на прибыль организаций за предшествующие периоды.

Исходя из выше сказанного, можно сделать вывод, что существование КГН влияет на поступление налога на прибыль в бюджеты РФ, и тем самым оказывает воздействие на финансирование регионов страны, их развитие, конкуренцию, и в целом, на экономическую безопасность России и ее субъектов.

### **3 Направления развития налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России**

#### **3.1 Методика экономически обоснованного распределения налоговой базы по налогу на прибыль в региональном бюджете**

Концепция консолидированной группы налогоплательщиков нашла применение в практике ведения российского бизнеса в последние несколько лет, поэтому на основании обобщенной практики нельзя не учитывать успешность ее внедрения, которая выразилась в высокой доле уплачиваемого участниками консолидированных групп налога на прибыль в общей сумме налоговых поступлений федерального бюджета и бюджеты субъектов Российской Федерации. [28].

При этом для развития налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков имеются ряд стратегических направлений, которые требуют раскрытия с точки зрения инструментов их реализации в краткосрочном периоде:

- стимулирование инвестиционной активности в реальном секторе экономики;
- увеличение темпов роста налоговых поступлений, сопряженное со снижением вероятности наступления налоговых рисков для бюджетной системы;
- стабилизация делового климата путем повышения открытости и прозрачности налоговой системы.

Несмотря на общее увеличение динамики поступления налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации наблюдается негативный эффект в виде резкого перераспределения налоговых поступлений региональных бюджетов.

Таким образом, ввиду выявленной проблемы ее решение может быть предложено в виде создания механизма поэтапного распределения налоговых

поступлений КГН:

Главное целью создания концепции консолидированного налогообложения являлось внедрение новой системы распределения налога на прибыль, уплачиваемого группами компаний. При этом единовременный переход участников КГН на новую систему распределения влечет значительные риски для региональных бюджетов, связанные с резким оттоком значительного объема доходов.

Задача сохранения достигнутого уровня налоговых поступлений в доходы бюджетов может быть решена путем внедрения механизма поэтапного распределения налоговых поступлений по налогу на прибыль КГН.

Предлагаемый механизм основан на сопоставлении ответственным участником группы размеров налоговой базы, рассчитанной в условиях создания КГН, и налоговой базы, рассчитанной по общим правилам в случае, если бы КГН не была создана. При этом в случае значительного отклонения в сторону уменьшения размера налоговой базы, обусловленного созданием КГН, часть консолидированной налоговой базы, исходя из которой осуществляется уплата налога в региональный бюджет, корректируется на нормативное значение коэффициента допустимого отклонения, величина которого устанавливается для первых периодов применения концепции КГН.

Алгоритм предлагаемого механизма распределения предусматривает следующие этапы.

- 1) Определение по каждому региону, на территории которого находятся участники КГН или их обособленные подразделения, размеров прибыли, исчисленной из совокупности показателей участников КГН

- 2) Сопоставление исчисленных показателей величины прибыли и расчет значения отклонения по каждому региону.

- 3) Для регионов, в отношении которых получена отрицательная величина отклонения – расчет коэффициента отклонения и сопоставление его значения, взятого по модулю, с нормативным значением коэффициента отклонения, установленного для каждого из четырех первых лет применения института



КГН. Значения коэффициента для каждого года приведены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Нормативные значения коэффициента отклонения по годам

Порядковый номер налогового периода с момента создания КГН	Нормативное значение коэффициента отклонения (gn)
1	0,2
2	0,4
3	0,6
4	0,8

4) Расчет итоговой величины прибыли КГН, принимаемой для расчета суммы налога по каждому региону.

Рассмотрим порядок применения предлагаемого механизма поэтапного распределения налога на прибыль на примере данных консолидированной группы налогоплательщиков ОАО «Нефтяная компания «Роснефть».

1) Определение показателей  $d_{\text{КГН}}$  и  $d_{\text{Общ}}$  по каждому региону, в бюджет которого подлежит уплате налог от участников КГН.

Если принять для расчета, что каждая компания-участник КГН не имеет обособленных подразделений и осуществляет свою деятельность на территории региона своей регистрации, то вся уплачиваемая ими сумма налога на прибыль должна быть распределена между регионами, в которых находятся участники группы.

Таблица 3.2- Определение показателей  $d_{\text{КГН}}$  и  $d_{\text{Общ}}$  по КГН в 2015 году, тыс. руб.

Участник	Регион	$d_{\text{Общ}}$	$d_{\text{КГН}}$
ООО «РН-Юганскнефтегаз»	ХМАО	162 743 634	147 805 680
ОАО «Томскнефть»	Томская область	493 611	13 742 756
РН-Краснодарнефтегаз	Краснодарский край	-	100 232
«Верхнечонскнефтегаз» (ПАО «ВЧНГ»)	Иркутская область	788 504	446 466
ЗАО «Ванкорнефть»	Красноярский край	138 214	854 208
ООО «РН-Северная нефть»	НАО	77 775	692 655
«РН-Уватнефтегаз»	Тюменская область	33 427	633 156
ВСЕГО		164 275 165	164 275 151

Если в составе группы имеются участники с убытком по итогам года, то налоговая база в случае, если бы КГН не была создана, равнялась бы нулю (например, по «РН-Краснодарнефтегаз»).

## 2) Расчет показателя отклонения по каждому региону.

На основе данных таблицы 3.2 по каждому региону определяется показатель отклонения  $\Delta d$ , рассчитываемый как разность показателей  $d_{КГН}$  и  $d_{ОБЩ}$ . Расчет показателя  $\Delta d$  по каждому региону присутствия группы СНГ приведен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Определение показателя  $\Delta d$  по КГН «СНГ» в 2015 году, тыс. руб.

Регион	$d_{ОБЩ}$	$d_{КГН}$	$\Delta d$
1	2	3	4 = 3 - 2
ХМАО	162 743 634	147 805 680	-14 937 954
Томская область	493 611	13 742 756	13 249 145
Краснодарский край	-	100 232	100 232
Иркутская область	788 504	446 466	-342 038
Красноярский край	138 214	854 208	715 994
НАО	77 775	692 655	614 880
Тюменская область	33 427	633 156	599 729

## 3) Расчет коэффициента отклонения и сопоставление его с нормативным значением.

Таблица 3.4 – Определение коэффициента отклонения и сопоставление его с нормативным значением по КГН в 2015 году, тыс. руб.

Регион	$d_{ОБЩ}$	$\Delta d$	$g$	$ g $	$g_{н}$
1	2	3	4 = 3/2	5	6
ХМАО	162 743 634	- 14 937 954	- 0,09	0,09	0,20
Иркутская область	788 504	- 342 038	- 0,43	0,43	0,20

На данном этапе рассчитываются показатели только по регионам, по которым определено отрицательное значение показателя  $\Delta d$ , т.е. регионы, которые в результате создания КГН теряют часть налоговой базы в связи с ее перераспределением. По данным таблицы 3.2 в результате расчета получилось

два региона с отрицательным отклонением (ХМАО и Иркутская область), в связи с чем в таблице 3.4 по данным регионам определен коэффициент отклонения и сопоставлен с нормативами из таблицы 3.1.

Поскольку КГН расчет производился на основе данных на начало 2015 года, в расчетах за указанный период необходимо использовать нормативное значение коэффициента отклонения для первого года с момента создания группы, которое исходя из данных таблицы 3.1 равно 0,2 (gn).

Из полученных расчетов видно, что значение коэффициента отклонения по Ханты-Мансийскому АО, взятого по модулю (0,09), находится в пределах допустимого норматива (0,2), тогда как коэффициент по Иркутской области (0,43) значительно его превышает. Таким образом, уменьшение части налоговой базы, приходящейся на ХМАО, находится в зоне допустимого отклонения. Уменьшение налоговой базы Иркутской области выходит за пределы норматива, в связи с чем расчет налога в бюджет данного субъекта должен производиться исходя из показателя минимальной величины прибыли ( $d_{min}$ ).

4) Определение величины прибыли КГН, принимаемой для расчета суммы уплачиваемого налога по каждому региону.

Порядок определения итоговой величины прибыли КГН, принимаемой для расчета налога ( $d$ ), по каждому региону различается в зависимости от рассчитанных значений показателей отклонения и коэффициента отклонения.

Для Ханты-Мансийского АО, в отношении которого получена отрицательная величина отклонения, а коэффициент отклонения находится в пределах нормативного значения, итоговая величина прибыли  $d$  определяется в размере, равном ее показателю  $d_{КГН}$ , т.е. 147 805 680 тыс. руб.

Для Иркутской области, в отношении которой получена отрицательная величина отклонения, а коэффициент отклонения превышает нормативное значение, значение  $d$  определяется в размере минимальной величины прибыли ( $d_{min}$ ). Отсюда 630 803 тыс. руб. ( $d = 788\,504 \times (1 - 0,2)$ ).

В связи с тем, что по Иркутской области для итогового расчета налога

принят показатель минимальной величины прибыли, а не показатель  $d_{КГН}$ , возникшую разницу между этими показателями необходимо распределить между регионами, по которым получена положительная величина отклонения. Для этого для каждого региона в таблице 3.5 рассчитано значение корректировки отклонения минимальной величины прибыли.

Таблица 3.5 – Определение корректировки отклонения минимальной величины прибыли по КГН в 2015 году, тыс. руб.

Регион	$d_{КГН}$	$d_{min}$	$d_{min}-d_{КГН}$	$\Delta d$	
Иркутская область	446 466	630 803	184 338	х	х
Томская область				13 249 145	159 838
Краснодарский край				100 232	1 209
Красноярский край				715 994	8 638
НАО				614 880	7 418
Тюменская область				599 729	7 235
ВСЕГО :			184 338	15 279 979	184 338

В таблице 3.6 определена итоговая величина прибыли, принимаемая для расчета налога по КГН «СНГ» и рассчитываемая по формуле 3.5.

Таблица 3.6 – Определение показателя  $d$  по регионам с положительным значением отклонения по КГН в 2015 году, тыс. руб.

Регион	$d_{КГН}$		$d$
1	2	3	$4 = 2 - 3$
Томская область	13 742 756	159 838	13 582 918
Краснодарский край	100 232	1 209	99 022
Красноярский край	854 208	8 638	845 570
НАО	692 655	7 418	685 237
Тюменская область	633 156	7 235	625 921

Сводные результаты расчета итоговой величины прибыли по каждому региону при применении поэтапного механизма распределения налоговой

базы КГН представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7 – Сводные результаты применения механизма поэтапного распределения по КГН в 2015 году, тыс. руб.

Регион	Величина прибыли (налоговой базы) КГН, приходящаяся на каждый регион			Эффект создания КГН	
	без создания КГН (dОБЩ)	при создании КГН		Действующий порядок	Поэтапное распределение
		действующий порядок (dКГН)	поэтапное распределение (d)		
ХМАО	162 743 634	147 805 680	147 805 680	- 14 937 954	- 14 937 954
Томская область	493 611	13 742 756	13 582 918	13 249 145	13 089 307
Краснодарский край	-	100 232	99 022	100 232	99 022
Иркутская область	788 504	446 466	630 803	- 342 038	-157 701
Красноярский край	138 214	854 208	845 570	715 994	707 356
НАО	77 775	692 655	685 237	614 880	607 462
Тюменская область	33 427	633 156	625 921	599 729	592 494
ВСЕГО	164 275 165	164 275 151	164 275 151	X	X

Из представленных в таблице 3.7 результатов расчета видно, что применение механизма поэтапного механизма для распределения консолидированной налоговой базы КГН позволило уменьшить негативный эффект от создания консолидированной группы для бюджета Иркутской области, который в относительном выражении несет наибольшие потери. При этом общий размер консолидированной налоговой базы всей группы в результате применения предлагаемого порядка не изменился, поскольку перераспределение налоговой базы в пользу бюджета Иркутской области произошло за счет других бюджетов, которым создание КГН обеспечивает

дополнительные налоговые поступления.

Таким образом, предлагаемый механизм поэтапного распределения налоговой базы участников КГН позволит решить проблему единовременного уменьшения значительного объема доходов региональных бюджетов при создании новых консолидированных групп. Для обеспечения более равномерного перехода на новое распределение налоговой базы предлагаемый порядок может быть использован в течение более длительного времени с момента создания КГН (например, первых десяти лет) с последовательным ежегодным повышением нормативного значения коэффициента отклонения (0,1 для первого года с последующим повышением на 0,1).

При этом представляется, что применение предлагаемого механизма не создаст существенных издержек для компаний, поскольку:

- согласно статьям 278.1 и 321.2 НК РФ каждый участник КГН ведет налоговый учет на индивидуальной основе и самостоятельно рассчитывает доходы и расходы по общим правилам, что дает возможность определения размера налоговой базы, которая сформировалась бы у каждого участника без создания КГН ( $d_{\text{общ}}$ ), без дополнительного отвлечения внутренних ресурсо[2].;
- алгоритм расчета всех показателей, необходимых для применения механизма поэтапного распределения, может быть автоматизирован на уровне используемых участниками ERP-систем.

### **3.2 Организационный механизм расширения сферы применения концепции налоговой консолидации**

Российская концепция КГН является примером применения концепции формульного распределения налоговой базы группы компаний (концепция *formulary apportionment*, FA). [37].

Одной из главных целей, поставленных при введении концепции

консолидированных групп налогоплательщиков, являлось устранение негативного эффекта, связанного с применением компаниями схем трансфертного ценообразования и создание экономически оправданного распределения налога на прибыль между региональными бюджетами. Эффект применения нового института значительно ограничен высоким уровнем критериев для создания КГН. Более широкое применение имеют правила контроля трансфертного ценообразования, которые в части внутренних контролируемых сделок имеют схожие цели по противодействию использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов и основаны на другой концепции распределения налоговой базы между разными территориями – концепции (принципе) «вытянутой руки» (arm's length principle, ALP).

В Руководстве ОЭСР отмечено, что применение концепции FA для компаний может обеспечить определенность условий ведения деятельности и сокращение затрат, связанных с исполнением требований налогового законодательства. Вместе с тем ОЭСР выделяет ряд причин, препятствующих применению концепции FA на практике и использованию ее в качестве альтернативы ALP, в частности: сложность согласования параметров формулы между администрациями разных стран и территорий, возможные манипуляции с компонентами формулы для целей перемещения налоговой базы, проблемы двойного налогообложения, отсутствия единых стандартов ведения учета в разных юрисдикциях и др.

Данная позиция ОЭСР также нашла отражение в отчете «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS), в котором отмечено, что несмотря на наличие сложностей в применении на практике принципа «вытянутой руки» переход к использованию концепции распределения налоговой базы по формуле не является эффективным способом решения проблемы.

Однако важно отметить, что большинство из приводимых ОЭСР доводов против применения концепции FA в качестве альтернативы ALP относятся к

распределению налоговой базы между разными государствами и не касаются использования FA внутри одной страны в целях распределения налоговых поступлений между регионами, входящими в ее состав.

Вместе с тем зарубежный опыт использования принципа «вытянутой руки» в качестве основы правил контроля трансфертного ценообразования показывает, что применение данного принципа на практике является очень сложным, ресурсоемким и не всегда эффективным, поскольку оставляет возможности для злоупотреблений и манипуляций. Сложность практического применения ALP признают налоговые органы, в числе основных недостатков выделяющие чрезмерные требования к подготовке обосновывающей документации и отсутствие согласованности между государственными органами разных стран, влекущее для налогоплательщиков эффект двойного налогообложения.

Существенной проблемой использования ALP является отсутствие надежных сопоставимых данных для проведения экономического анализа и определения рыночных интервалов цен, что является особенно актуальным для развивающихся стран в связи с небольшими размерами внутреннего рынка и малым количеством независимых производителей на нем.

О сложности поиска корректных сопоставимых данных упомянуто и в самом Руководстве ОЭСР, в котором отмечено, что на практике «существуют ограничения в доступности информации, в связи с чем проведение сравнительного анализа может являться обременительным». В последние годы сложность осуществления сравнительного анализа, а также затраты компаний, связанные с подготовкой документации по трансфертному ценообразованию, только возрастают. [50].

Между тем зарубежная практика содержит ряд примеров применения налоговыми системами концепции FA и свидетельствует о наличии предпосылок о возможности ее использования в качестве альтернативы ALP, в частности:

- 1) использование концепции FA для целей распределения налоговой



базы по региональному корпоративному налогу на прибыль в США и Канаде и по другим корпоративным налогам, имеющим схожий объект налогообложения с налогом на прибыль, в Японии, Италии и Германии;

2) развитие в странах Европейского союза режима СССТВ, использующего подход FA для распределения консолидированной налоговой базы между компаниями, осуществляющими свою деятельность на территории разных государств ЕС;

3) внедрение методов контроля трансфертного ценообразования, частично основанных на применении концепции FA в Бразилии и Индии;

4) инициирование внесения поправок в правила контроля трансфертного ценообразования, направленных на отказ от ALP и замену его концепцией FA.

Обобщая результаты проведенного анализа зарубежной практики применения различных концепций распределения налоговой базы, следует отметить следующее:

- институт КГН, являясь примером применения метода формульного распределения налоговой базы (formulary apportionment), в части обеспечения экономически обоснованного распределения налоговой базы по налогу на прибыль между субъектами Российской Федерации может рассматриваться в качестве альтернативы правилам контроля трансфертного ценообразования, базирующимся на принципе «вытянутой руки»;

- зарубежный опыт использования правил контроля трансфертного ценообразования показывает, что применение принципа «вытянутой руки» на практике является сложным и ресурсоемким для налогоплательщиков и налоговых органов, тогда как использование концепции распределения налоговой базы по формуле может быть менее затратным и более устойчивым к возможным злоупотреблениям.

Таким образом, правила контроля трансфертного ценообразования, основанные на принципе «вытянутой руки», не всегда в полной мере решают задачу по созданию эффективной системы экономически обоснованного и справедливого распределения налоговых поступлений. В связи с этим в целях

сокращения затрат налогоплательщиков и налоговых органов, связанных с исполнением законодательства в части контроля трансфертного ценообразования, и создания более устойчивой системы распределения налоговой базы между регионами представляется целесообразной реализация мер по расширению сферы применения концепции консолидированной группы налогоплательщиков.

Указанное расширение может быть осуществлено по следующим направлениям.

2.1) Снижение критерия долевого участия материнской компании в капитале дочерних с 90% до 75%.

Согласно статье 25.2 НК РФ [4] в КГН могут войти дочерние компании, доля непосредственного и (или) косвенного участия основного общества в которых составляет не менее 90 процентов.

Проведенный анализ зарубежной практики показал, что в иностранных юрисдикциях значение данного критерия находится в диапазоне от 50% до 100%. При этом требование стопроцентного участия применяется в тех странах, где режимы налоговой консолидации были введены сравнительно недавно (Австралия, Япония).

Вместе с тем в результате анализа изменений правил налоговой консолидации зарубежных стран была выявлена тенденция по расширению круга потенциальных участников налоговых групп, в том числе за счет снижения требуемой минимальной доли участия материнской компании в уставном капитале дочерних организаций.

Значение доли участия в уставном капитале является важным показателем, характеризующим возможность одной организации оказывать влияние на решения, принимаемые другой. Исходя из действующих норм гражданского законодательства градация уровня доли участия в зависимости от предоставляемой ею степени контроля может быть представлена следующим образом:

- 100-процентное участие: обеспечивает полный контроль, позволяющий

в полной мере определять деятельность и принимать любые решения как в отношении акционерных обществ, так и обществ с ограниченной ответственностью;

- 75% плюс одна акция (доля участия) и выше: обеспечивает полный контроль деятельности акционерных обществ, поскольку данный пакет акций гарантирует квалифицированное большинство голосов на общем собрании акционеров в силу отсутствия у других собственников так называемого «блокирующего пакета» (более 25%); в обществах с ограниченной ответственностью обеспечивает гарантированный, но не полный контроль, так как уставом организаций данного типа для принятия решений по определенному кругу вопросов может быть предусмотрено единогласное принятие решений (например, для ликвидации или реорганизации);

- 50% плюс одна акция (доля участия) и выше: обеспечивает гарантированный контроль по всем вопросам повестки общего собрания акционеров (участников), за исключением вопросов, по которым требуется единогласное принятие решения (в обществах с ограниченной ответственностью) или наличие квалифицированного большинства (в акционерных обществах).

Из представленной классификации уровней доли участия в уставном капитале следует, что уровень участия «не менее 90%» и «более 75%» не имеют принципиального отличия с точки зрения степени контроля, поскольку в обоих случаях материнская компания имеет полный контроль в акционерных обществах и гарантированный контроль в обществах с ограниченной ответственностью. При этом снижение порога долевого участия до 75% позволит новым консолидированным группам включить в свой состав большее количество участников, а также обеспечит возможность расширения состава уже созданных КГН, что подтверждают данные таблицы 3.8.

С учетом изложенного в целях расширения сферы применения концепции КГН и круга потенциальных участников групп представляется целесообразным снижение критерия долевого участия до уровня более 75% прямого и (или)

косвенного участия.

Таблица 3.8 – Распределение дочерних организаций по степени прямого и (или) косвенного участия основного общества по КГН нефтегазовой отрасли

Материнская компания КГН	Дочерние компании с общей долей участия не менее 90%	Дочерние компании с общей долей участия более 75%
ОАО "Газпром"	88	97
ОАО "НК "Роснефть"	87	97
ОАО "Сургутнефтегаз"	12	12
ОАО "НК "Лукойл"	55	57
ОАО "Новатэк"	15	16
ОАО "АК "Транснефть"	43	44
ОАО "Татнефть"	23	27
ОАО "Газпром нефть"	35	36
ВСЕГО	358	386

2.2) Изменение критериев создания КГН по размеру выручки, активов и сумме уплаченных налогов.

В соответствии с положениями Главы 3.1 НК РФ КГН может быть создана, если для всех в совокупности ее участников выполняются установленные статьей 25.2 требования к суммарному объему уплаченных федеральных налогов, размеру выручки и активов. [2]. Данные критерии существенно выше уровня, предусмотренного для отнесения компаний к категории крупнейших налогоплательщиков федерального уровня, что значительно ограничивает сферу применения концепции КГН.

По результатам анализа международной практики выявлено, что для целей применения режимов налоговой консолидации ни в одной из анализируемых иностранных налоговых систем не предусмотрены критерии, характеризующие объемы деятельности компаний.

Однако при использовании зарубежного опыта следует учитывать особенности российского режима налоговой консолидации, связанные с необходимостью распределения суммы уплачиваемого КГН налога на прибыль

между бюджетами разных субъектов Российской Федерации. Как показал проведенный анализ, в силу особенностей государственного и бюджетного устройства, различий в структуре налоговой системы, ни одна из зарубежных стран не имеют предусмотренного законом порядка распределения налоговой базы группы компаний, в полной мере сопоставимого российским механизмом.

В России единовременное предоставление возможности формирования КГН неограниченному кругу налогоплательщиков может создать значительные риски, связанные с непрогнозируемым перераспределением налоговых поступлений между региональными бюджетами. В странах, где вся сумма налога, уплачиваемого консолидированными группами, поступает в центральный (федеральный) бюджет, данные риски отсутствуют. Кроме того, предоставление возможности формирования КГН неограниченному кругу лиц может повлечь сложности в создании эффективной системы налогового контроля деятельности групп из-за их большого количества и увеличение затрат по администрированию, не соразмерных с полученным эффектом.

С учетом поставленной цели по расширению сферы применения института КГН наиболее оптимальным представляется заменить критерии по суммарным показателям деятельности на условие обязательного наличия у ответственного участника КГН статуса крупнейшего налогоплательщика, подлежащего налоговому администрированию на федеральном уровне.

Данная мера позволит:

- обеспечить экономически оправданное распределение между регионами в отношении налога на прибыль, уплачиваемого крупнейшими налогоплательщиками (более чем 60% всех поступлений налога на прибыль в консолидированный бюджет Российской Федерации);

- создать централизованную систему учета и контроля деятельности КГН на уровне межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Таким образом, в целях расширения сферы применения концепции КГН и круга потенциальных участников групп представляется целесообразным:

- исключить из действующих норм законодательства критерии формирования КГН по размеру выручки, активов и сумме уплаченных налогов;
- ввести условие об обязательном наличии у ответственного участника КГН статуса крупнейшего налогоплательщика, подлежащего налоговому администрированию на федеральном уровне, на момент создания группы и в течение всего периода ее действия.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современной практике налоговая консолидация является одним из наиболее распространенных подходов к налогообложению групп компаний. Вместе с тем в научной литературе отсутствует единый подход к определению данного термина, в недостаточной мере исследован вопрос дефиниции понятий налоговой консолидации и консолидированного налогообложения с учетом специфики их применения в контексте налогообложения добавленной стоимости.

Как для бизнеса, так и для государства применение налоговой консолидации обеспечило результат, поскольку в результате ее введения:

- для бизнеса частично решена проблема применения сложных правил трансфертного ценообразования, обеспечена дополнительная возможность для снижения налоговой нагрузки;

- для государства создана экономически справедливая и более устойчивая к возможным манипуляциям система распределения налоговой базы между регионами при незначительных бюджетных потерях.

Вместе с тем нерешенными и требующими дополнительной проработки являются следующие проблемные моменты:

- устранение негативного эффекта для региональных бюджетов, связанного с перераспределением налоговой базы участников консолидированных групп и резким выпадением значительной части доходов;

- экономическая обоснованность и целесообразность ограничений при исчислении консолидированной налоговой базы участниками КГН.

С учетом полученных результатов комплексного анализа зарубежного опыта, оценки основных последствий применения налоговой консолидации в России и приоритетных направлений современной налоговой политики были разработаны следующие рекомендации, которые могут быть использованы для развития теоретической базы и выработки законодательных мер по совершенствованию налогообложения консолидированных групп

налогоплательщиков.

1) Внедрение механизма поэтапного распределения налоговых поступлений КГН, основанного на сопоставлении размеров налоговой базы, рассчитанной по правилам, предусмотренным для КГН, и налоговой базы, рассчитанной по общим правилам. Использование предлагаемого механизма позволит решить проблему единовременного уменьшения значительного объема доходов региональных бюджетов при создании новых консолидированных групп. Оценка эффекта применения предлагаемой меры проведена на примере одной из созданных консолидированных групп нефтяной отрасли.

2) Расширение сферы действия концепции консолидированной группы налогоплательщиков путем:

- снижения критерия долевого участия материнской компании в уставном капитале дочерних организаций с 90% до 75%;

- замены критериев по суммарным показателям деятельности КГН (выручка, активы, налоги) на условие обязательного наличия у ответственного участника КГН статуса крупнейшего налогоплательщика, подлежащего администрированию на федеральном уровне.



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : [федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28 июня 2014 г.)] [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

2 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : [федер. закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 21 июля 2014 г.)] [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

3 О консолидированной финансовой отчетности : [федер. закон от 27.07.2010 N208-ФЗ (ред. от 23.07.2013)] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

4 О внесении изменений в статью 67 части первой и статью 288 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : [федер. закон от 30.03.2012 N 19-ФЗ] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

5 О финансово-промышленных группах : [федер. закон от 30.11.1995 N 190-ФЗ (утратил силу на основании Федерального закона от 22.06.2007 N 115-ФЗ)] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

6 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" (ред. от 07.05.2013) [Электронный ресурс]: Министерство финансов Российской Федерации – официальный сайт. Режим доступа: <http://www.minfin.ru>

7 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 24.12.2010) // Российская газета. – 2013. – №4, 14.01.2013.

8 Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме: приказ ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ // Российская газета. – 2012. – №254, 02.11.2012.

9 Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобренны 01.07.2014 Правительством Российской Федерации) [Электронный ресурс]: Министерство финансов Российской Федерации – официальный сайт. Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

10 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством России 30.05.2013) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

11 Письмо Минфина России от 20.03.2012 N 03-03-06/1/143 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

12 Письмо Минфина России от 23.03.2012 N 03-03-06/1/153 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

13 Письмо Минфина России от 18 мая 2012 г. N 03-03-06/1/256 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

14 Письмо Минфина России от 03.08.2012 N 03-03-06/1/385 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

15 Письмо Минфина России от 6 июля 2005 г. N 03-03-02/16 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

16 Письмо Минфина России от 28.12.2011 N 03-03-10/126 [Электронный ресурс] СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

17 Письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-03-10/118 [Электронный ресурс] СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

18 Письмо Минфина России от 2 марта 2012 г. N 03-03-06/4/15 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

19 Письмо Минфина России от 2 марта 2012 г. N 03-03-06/4/15 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

20 Алтухова, Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дис. канд. юрид. наук.: 12.00.14/ Алтухова Елена Владимировна. – М., 2008. – 26 с.

21 Архипцева, Л.М. Особенности холдингов как консолидированных налогоплательщиков/ Л.М. Архипцева, О.Н. Архипцева, Т.С. Миронченко // Налоговая политика и практика. – 2011. – №5. – С. 8-16.

22 Бабенко, Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса): автореф. дис. ... канд. экон. наук.: 08.00.10/ Бабенко Дмитрий Александрович. – Москва, 2015. – 26 с.

23 Баннова, К.А. Становление системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в РФ: автореф. дис. ... канд. экон. наук.: 08.00.10/ Баннова Кристина Алексеевна. – Томск, 2013. – 23 с.

24 Брусницын, С.В. Совершенствование механизма налогового контроля по НДС: становление и тенденции развития в системе налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: автореф. дис. канд. экон. наук.: 08.00.10/Брусницын Сергей Валентинович. – М., 2012. – 26 с.

25 Горина, С.А. Методологические и методические основы

стабилизации российской экономики при взаимодействии финансового и промышленного капитала в рамках ФПГ : дис. д-ра экон. наук : 08.00.05/ Горина Светлана Алексеевна. – М., 2014. – 315 с.

26 Доклад Министра энергетики РФ А.В. Новака «О состоянии и перспективах развития электроэнергетики в Российской Федерации» на Правительственном часе в СФ 27.11.2013 [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://minenergo.gov.ru/press/doklady>.

27 Законодательство о трансфертном ценообразовании: исследование ситуации с развитием практики соблюдения компаниями нефтегазового сектора новых требований Налогового кодекса РФ в части контроля уровня цен. – KPMG, 2013. [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.kpmg.com>.

28 Иконникова, О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): дис. канд. юрид. наук: 12.00.14/ Иконникова Ольга Александровна. – М., 2009. – 220 с.

29 Каратаев, А.С. Концепция налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков и методология его оценки: дис. д-ра экон. наук : 08.00.10 /Каратаев Алексей Сергеевич. – Йошкар-Ола, 2011. – 372 с.

30 Кизимов, А.С. Уведомление о контролируемых сделках как информационная база налогового мониторинга холдингов/ А.С. Кизимов, Н.А. Кузьмина, М.В. Скакунова // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2013.– № 2. – С. 21-26.

31 Кизимов, А.С. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования/ А.С. Кизимов, Т.А. Шегурова // Финансы и кредит. – 2009. – №30. – С.10-16.

32 Кондрашова, Н.А. Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации/ Н.А. Кондрашова // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 10. – С. 223-230.

33 Кузьмин, Д.В. Налогообложение прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур: дис. канд. экон. наук : 08.00.10/Кузьмин Дмитрий Викторович. – Саратов, 2009. – 157 с.

- 34 Мандрощенко, О.В. Концепция налогообложения инвестиционной деятельности малых предприятий: дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Мандрощенко Ольга Валентиновна. – М., 2010. – 384 с.
- 35 Международный валютный фонд. Российская Федерация: доклад персонала для консультаций 2013 года в соответствии со статьей IV (5 августа 2013 года). - Международный Валютный Фонд, Вашингтон, 2013 [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://www.imf.org>.
- 36 Нелюбина, М.В. Обзор международной практики создания режимов консолидированного налогообложения холдингов/ М.В. Нелюбина // Налоговед. – 2013. – №4. – С. 77-84.
- 37 Новоселов, К.В. Консолидированная группа налогоплательщиков: исчисление и уплата налога на прибыль с 2012 года/ К.В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 2. – С. 31-35.
- 38 Новоселов, К.В. Консолидированные группы налогоплательщиков. Кто они?/ К.В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 1. – С. 34-39.
- 39 Пансков, В.Г. Администрирование НДС: решение принято, но проблемы остаются/ В.Г. Пансков // Финансы. – 2010. – №2. – С.26-29.
- 40 Поварова, А.И. Неэффективное администрирование НДС как угроза экономической безопасности России/ А.И. Поварова // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2013. – №2. – С.126-140.
- 41 Савсерис, С.В. Ускоренный порядок возмещения НДС – ускоренные проблемы/ С.В. Савсерис, Р.А. Рубальский // Налоговед. – 2010. – №3. – С. 43-51.
- 42 Ситникова, О.В. Совершенствование налогообложения крупнейших консолидированных налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10/ Ситникова Ольга Владимировна. – М., 2012. – 163 с.
- 43 Смирнов, Д.М. Формирование механизма консолидированного налогоплательщика как фактор повышения конкурентоспособности региональной экономики (на примере Калининградской области): дис. канд.

44 Сулакшин, С.С. Правовая модель холдинга для России / С.С. Сулакшин, Е.Э. Буянова, В.В. Кулаков, Н.И. Михайлов, Е.С. Сазонова. – М.: Научный эксперт, 2012. – 280 с.

45 Тафинцева, Д.Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: дис. канд. экон. наук: 08.00.10/ Тафинцева Дарья Юрьевна. – М., 2012. – 206 с.

46 Угрюмова, А.В. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования: автореф. дис. канд. экон. наук.: 08.00.10/ Угрюмова Анастасия Валерьевна. – М., 2009. – 25 с.

47 Унгунова, Д.Б.-Х. Способы снижения регрессивного воздействия НДС/ Д.Б.-Х. Унгунова // Налоговед. – 2011. – №5. – С. 18-25.

48 Цветков, В.А. Макроэкономические проблемы формирования и развития финансово-промышленных групп в российской экономике: дис. д-ра экон. наук : 08.00.05/ Цветков Валерий Анатольевич. – М., 2012. – 337 с.

49 Шиткина, И.С. Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление./ И.С. Шиткина. - М.: Волтерс Клувер, 2014. – 615 с.

50 Шиткина, И.С. Холдинги: Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группах компаний / И.С. Шиткина. -. М.: Волтерс Клувер, 2012. – 518 с.

51 Юрзинова, И.Л. Консолидированная группа налогоплательщиков: анализ возможных достоинств и недостатков/ И.Л. Юрзинова, Л.В. Коротенкова, Е.Ю. Мухина, А.В. Улитина // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2013. – №5-6. – С.65-68.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

### Классификация подходов к налогообложению групп компаний

Таблица А.1 – Классификации режимов налогообложения групп компаний, предложенные в работах зарубежных авторов

Автор классификации	Наименование уровней классификации	Уровни классификации	
Б. Уиман	Системы налогообложения групп компаний:	Классическая система	
		Система групповых вкладов	
		Консолидированная система	
И. Мацуи	Модели налогообложения групп компаний:	Модель групповых вкладов	
		Модель групповых скидок	
		Модель Organschaft	
		Модель консолидации	
С. Принсен, М. Жерар, Д. Нерудова	Категории режимов группового налогообложения/ Техники консолидации	Передача финансового	Групповые вклады
		Результата	Групповые скидки
		Налоговая консолидация	Частичная консолидация
			Полная консолидация
Д. Эндрес	Режимы группового налогообложения	Групповые вклады	
		Групповые скидки	
		Частичная консолидация	
		Полная консолидация	
А. Николокас	Методы консолидации	Формальная передача прибыли	
		Формальная передача убытка	
		Полная формальная консолидация	
		Неформальная консолидация	

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

### Системы консолидированного налогообложения России и зарубежных стран

Таблица Б.1 – Сравнительная таблица режимов налоговой консолидации по налогу на прибыль России и зарубежных стран

Характеристика	Россия	Германия	Франция	Италия	Испания	Нидерланды	США	Япония	Австралия
Способ применения режима	добровольный								
Участие иностранных компаний:									
в качестве материнской компании	нет	да	нет	да	да	да	нет	нет	нет
в качестве дочерней компании	нет	нет	да	нет	нет	да	да	нет	нет
Порог долевого участия, %	90	50	95	50	75	95	80	100	100
Способ выбора дочерних компаний для участия в группе	“cherry-picking” (самостоятельный выбор круга участников группы)							"все или никто"	"все или никто"



Продолжение таблицы Б.1

Групповые убытков при выходе или ликвидации	не установлено	остаются в группе	остаются в группе	распределение (по запросу)	распределение	распределение (по запросу)	распределение	распределение	остаются в группе
Представление сводной декларации по группе	да	да	да	да	да	да	да	да	да
Представление индивидуальной декларации каждым участником	нет	да	да	нет	да	нет	нет	да	нет
Уплата налога одним участником по группе	да	да	да	да	да	да	да	да	да
Солидарная ответственность по уплате налога	да	да	да	да	да	да	да	да	да
Возможность ограничить размер ответственности для каждого участника	нет	нет	да	нет	нет	нет	да	нет	да

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

### Условный расчет налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиков ОАО «НК «Роснефть» за 2012 год

Таблица В.1 – Расчет консолидированной налоговой базы КГН за 2012 год

*В тысячах рублей*

Участник	Прибыль (убыток) до налогообложения	Постоянные налоговые обязательства (активы)	Изменение Отложенных Налоговых Обязательств	Изменения отложенных налоговых активов	Ставка налога, %	Налоговая база участника
1	2	3	4	5	6	7 = 2 + 3/6 – 4/6 + 5/6
ООО «РН-Юганскнефтегаз»	194 958 484	3 682 404	7 257 985	-1 578 795	16,0%	162 743 634
ОАО «Томскнефть»	(1 974 427)	1 413 464	1 018 153	-425	16,0%	493 611
РН-Краснодарнефтегаз	41 234	10 591	2 555	208	20,0%	(14)
«Верхнечонскнефтегаз»	790 019	2 873	3 098	-78	20,0%	788 504
ЗАО «Ванкорнефть»	117 514	5 528	1 364	-24	20,0%	138 214
ООО «РН-Северная нефть»	84 775	2 677	4 087	10	20,0%	77 775
«РН-Уватнефтегаз»	47 852	1 779	2 444	-2 220	20,0%	33 427
<b>ВСЕГО (консолидированная налоговая база):</b>						164 275 151
<p><b>П р и м е ч а н и я</b> 1 Показатель «Налоговая база участника» определен расчетным путем на основе данных финансовой отчетности компаний</p> <p>2 Для и ООО использована ставка налога на прибыль 16%, поскольку в соответствии с нормами регионального законодательства, устанавливающего размер ставки налога на прибыль в части, зачисляемой в бюджеты ХМАО и Иркутской области, для участников консолидированных групп с 2012 года применяется ставка налога на прибыль, сниженная на 4 процента, в части налога, уплачиваемого в бюджеты указанных регионов.</p>						

Таблица В.2 – Распределение консолидированной налоговой базы 2012 года между участниками КГН согласно положениям статьи 288 НК РФ

*В тысячах  
рублей*

Участник	ССЧ 2012 г.	Стоимость ОС 2012 г.	Доля ССЧ/ОС	Величина консолидирован ной налоговой базы, приходящаяся на участника
ООО «РН-Юганскнефтегаз»	101 765	540 945 245	0,8997	147 805 680
ОАО «Томскнефть»	1 270	100 311 465	0,0837	13 742 756
РН-Краснодарнефтегаз	39	550 055	0,0006	100 232
«Верхнечонскнефтегаз»	280	1 801 244	0,0027	446 466
ЗАО «Ванкорнефть»	912	1 148 888	0,0052	854 208
ООО «РН-Северная нефть»	791	617 279	0,0042	692 655
«РН-Уватнефтегаз»	732	509 633	0,0039	633 156
	105 789	645 883 807	1,0000	164 275 151
<p>П р и м е ч а н и я 1 В целях распределения налоговой базы КГН был использован показатель среднесписочной численности работников (ССЧ) в силу наличия в открытых источниках информации о его значении по каждой компании.</p> <p>2 В силу отсутствия данных об остаточной стоимости основных средств (ОС) по налоговому учету участников КГН для расчета были использованы показатели среднегодовой стоимости ОС, рассчитанной по данным финансовой отчетности по РСБУ как среднее арифметическое стоимости ОС на 31.12.2012 и 31.12.2011.</p>				